



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12719.000127/2005-34
Recurso nº 344.510 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.684 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de maio de 2010
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente CONTROLLER COMÉRCIO E SERVIÇO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 13/06/2000 a 24/05/2003

ATO DE LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. FATOS GERADORES PRÉTERITOS. INAPLICABILIDADE.

A modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo, somente será aplicado em relação aos fatos geradores futuros (art. 146 do CTN).

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ATO DE HOMOLOGAÇÃO DE EXPRESSA. NATUREZA JURÍDICA.

O ato administrativo de homologação expressa que ratifica a atividade exercida pelo contribuinte, no âmbito do lançamento por homologação, extingue em definitivo o crédito tributário e define o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa. Na ausência do referido ato, inexistente definição de critério jurídico (art. 150, *caput*, c/c o art. 146, do CTN).

DESPACHO ADUANEIRO. ATO DE EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NATUREZA JURÍDICA.

O ato que formaliza a exigência de crédito tributário, realizado no curso do despacho aduaneiro, tem natureza de lançamento tributário e define o critério jurídico da autoridade administrativa. Se concernente a aspecto tributário e sujeito passivo idênticos ao objeto de lançamento ou ato de ato de homologação expressa anterior, implica mudança critério jurídico, sendo vedado a sua aplicação em relação aos fatos geradores pretéritos.

DECLARAÇÃO INEXATA. MULTA DE OFÍCIO DE 75% (SETENTA E CINCO POR CENTO). FATOS GERADORES OCORRIDOS NA VIGÊNCIA DO ADN COSTIT Nº 10, DE 1997. DESCRIÇÃO COMPLETA DA MERCADORIA. INAPLICABILIDADE.

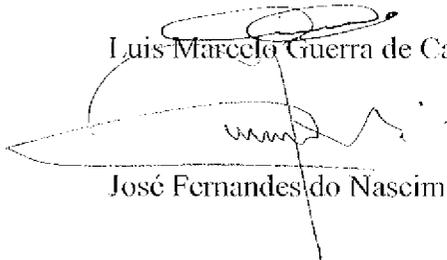
Na vigência do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 10, de 1997, se inexistente dolo ou má-fé do importador e desde que completamente descrita, a errônea classificação fiscal da mercadoria na NCM não caracterizava a infração por declaração inexata, apenada com a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), fixada no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente



José Fernandes do Nascimento - Relator

EDITADO EM: 18/06/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Maria Regina Godinho (Suplente), Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Elias Fernandes Eufrásio (Suplente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, no intuito de ver reformado o Acórdão nº 07-14.896 (fls. 180/186), proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ Florianópolis/SC, cuja ementa restou assim redigida:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 13/06/2000 a 24/05/2003

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Não constitui mudança de critério jurídico a alteração de ofício procedida pela autoridade fiscal, em ato de revisão aduaneira, no código NCM declarado pela importadora, com base na descrição da mercadoria, constante na fatura comercial, na Declaração de Importação e no Licenciamento de Importação.

INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES. IMPORTAÇÃO DESAMPARADA DE GUIA DE IMPORTAÇÃO OU DOCUMENTO EQUIVALENTE. DESCARACTERIZAÇÃO. DESCRIÇÃO DA MERCADORIA. LICENCIAMENTO DA IMPORTAÇÃO.

Não constitui a infração administrativa ao controle das importações, disposta como importação desamparada de guia de importação ou documento equivalente, a declaração de importação de mercadoria com classificação fiscal errônea, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários a sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate intuito doloso ou má-fé por parte do declarante

Para fins de descrição da mercadoria devem ser consideradas as informações constantes do Licenciamento da Importação.

Lançamento Procedente em Parte.

Informa a Descrição dos Fatos (fls. 03/06), que integra o Auto de Infração de fls. 01/17, que a fiscalizada importou o produto de nome comercial “Faixa Ortopédica Sintética Rígida de Poliéster”, que foi submetido a despacho aduaneiro por meio das Declarações de Importação (DI) de fls. 22/61, sendo classificado em um dos seguintes códigos da NCM: **9021.10.20 e 9021.19.20.**

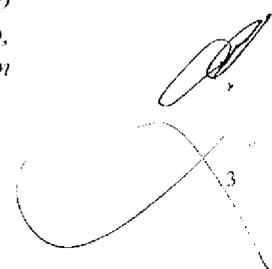
Com base na Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DIANA nº 151, de 20 de maio de 2004 (fls. 98/102), a autoridade fiscal reclassificou o produto para o código NCM **3005.90.90**, lavrando o referido Auto de Infração, para cobrança dos seguintes créditos tributários: (i) Imposto sobre a Importação (II), acrescido dos juros moratórios e da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), por erro de classificação e declaração inexata; (ii) multa por falta de Licença de Importação (LI); e (iii) multa por classificação fiscal incorreta.

Em 18/03/2005, a fiscalizada foi cientificada, por via postal (fls. 120), do Auto de Infração litigado. Inconformada, em 08/04/2005, apresentou a impugnação de fls. 121/139, cujas razões de defesa foram assim resumidas no relatório integrante do Acórdão recorrido, *in verbis*:

A impugnante alega que, das seis Declarações de Importação (DI) autuadas, duas foram desembaraçadas no canal vermelho, uma no canal amarelo e três em canal verde, sendo que uma dessas foi submetida a controle revisional. Em relação a essa DI, de número 03/0436300-0, a revisão aduaneira promovida pela Delegacia da Receita Federal de Itajaí, concluiu que a mercadoria estava declarada corretamente, fato que estabeleceu um “critério jurídico para a aquela natureza de importação, ou seja, Gesso Sintético, segundo aquele critério jurídico, estava corretamente declarado e enquadrado na posição tarifária 9021.10.20 ”

Assim, defende que, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, a revisão aduaneira realizada extinguiu o crédito tributário em relação àquela DI e estabeleceu um critério jurídico em relação às importações de mesmo objeto e exportador, pelo mesmo importador.

Alega que todas as DI autuadas foram importadas sob o amparo de licenciamentos de importação não-automáticos e, portanto, ao contrário do que afirma a fiscalização, as mercadorias foram



importadas ao amparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, não configurando a infração imputada.

Defende que, a descrição da mercadoria aposta nas Licenças de Importação, "Faixa para moldagem ortopédica Ilygia Cast Gesso Sintético, composição do produto: fibras de poliéster, rolo de 3,6 m de comprimento nas seguintes larguras: 5/7, 7/10 e 12,5 cm", descreve corretamente a mercadoria, de forma que as multas de ofício do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996 são inaplicáveis, assim como a multa por infração ao controle administrativo das importações, conforme Ato Declaratório Cosit nº 12/1997, e, tampouco a multa proporcional do inciso I do artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Reforça a alegação de que a mercadoria estava bem descrita, pois, conforme Portaria MI/MICT nº 291/1996, as informações prestadas e aceitas pelo Siscomex "serão aproveitadas para fins de processamento do despacho aduaneiro da mercadoria, de forma automática ou mediante indicação, pelo importador, do respectivo número da licença de importação, no momento de formular a declaração de importação". Portanto, a autoridade fiscal está vinculada à análise da Licença não-Automática de Importação.

Defende que as importações anteriores, nas quais adotou a classificação fiscal posteriormente alterada, foram submetidas ao crivo da fiscalização, que as aceitou e, portanto, estabeleceu um critério jurídico ao qual se vincula. Tal critério jurídico foi confirmado com a revisão aduaneira da DI nº 03/0436300-0, que confirmou estar a mercadoria corretamente declarada, homologando o lançamento, nos termos do parágrafo 1º do artigo 150 do CTN. Depois de ser intimada a alterar a classificação fiscal da mercadoria, no curso do despacho de importação, amparado pela DI nº 04/0080770-4, protocolou processo de consulta, do qual foi exarada a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DIANA nº 151/2004 que definiu ser correta a classificação fiscal na NCM nº 3005 90 90. Alega, assim, que somente a partir dessa data foi adotado novo critério jurídico, ou seja, para importações posteriores à consulta mencionada, conforme art. 14, §§ 6º e 7º, da IN SRF nº 230/2002 e art. 146 do Código Tributário Nacional.

Requer seja declarado insubsistente o auto de infração e extinto o crédito tributário exigido, afastando as multas lançadas.

Após a referida impugnação, sobreveio o mencionado Acórdão, em que os membros da Turma julgadora consideraram procedente, em parte, o lançamento, com base nos fundamentos expostos resumidamente no corpo da ementa anteriormente transcrita.

Em 10/02/2009, a interessada foi cientificada, por via postal (fls. 218), do mencionado Acórdão. Irresignada, em 06/03/2009, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 195/217, em que reafirmou as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória, especialmente, a questão atinente a mudança de critério jurídico, que entende está devidamente configurado na presente autuação. Ao final, requereu declarado a insubsistência integral do Auto de Infração guereado, extinguindo o crédito tributário lançado, bem como as multas de ofício e por classificação fiscal incorretas aplicadas.

Em cumprimento ao despacho de fl. 219 (última), os presentes autos foram enviados a este Conselho. Na Sessão de 03/12/2009, mediante sorteio, foram distribuídos para este Conselheiro.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento - Relator

O presente Recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento.

No peça recursal em apreço não foi suscitada nenhuma questão preliminar, por conseguinte, passo diretamente à análise das questões de mérito suscitadas.

I- DO MÉRITO

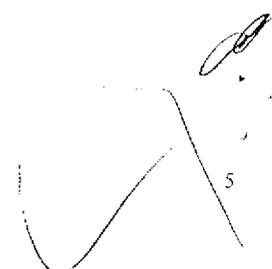
Inicialmente, cabe esclarecer que, embora o presente procedimento fiscal trate da correta classificação fiscal do produto importado pela recorrente na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), com base nos elementos colacionados aos autos, verifica-se que não há litígio em relação a esta matéria.

Com efeito, em resposta a consulta formulada pela recorrente, a autoridade competente da Superintendência da Receita Federal do Brasil na 10ª Região Fiscal, por meio da Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DIANA nº 151, de 20 de maio de 2004 (fls. 98/102), concluiu que o produto importado pela autuada, denominado comercialmente de “Faixa Ortopédica Sintética Rígida de Poliéster”, classifica-se no **código NCM 3005.90.90**. Em relação a esse entendimento não há controvérsia nos presentes autos, haja vista que não há manifestação de discordância por parte da recorrente.

No caso, o cerne da presente controvérsia gira em torno da existência ou não de amparo legal, para que a autoridade fiscal, após a fase de despacho aduaneiro, procedesse ao lançamento do crédito tributário e à aplicação de penalidade, com base em nova classificação fiscal do produto na NCM, atribuído pela dita Solução de Consulta, que fora expedida posteriormente às infrações às datas de registro e desembaraço das DI revisadas.

No entendimento da recorrente, somente as importações realizadas após 20 de maio de 2004, data da edição da referida Solução Consulta, estariam sujeitas à nova classificação fiscal, pelo fato de que, na referida data, fora estabelecido um novo critério jurídico, diverso daquele até então adotado pela fiscalização aduaneira da Unidade de despacho (Delegacia da Receita Federal em Itajaí/SC). Por conseguinte, segundo a recorrente, o novo critério jurídico, por força do disposto no art. 146 do CTN, não poderia retroagir para alcançar crédito tributário já constituído de acordo com critérios jurídicos adotados anteriormente e em relação ao mesmo sujeito passivo e objeto.

Da mudança dos critérios jurídicos.



5

Previamente, a análise do argumento trazido pela recorrente, é oportuno fazer uma rápida digressão acerca do que seja mudança de critério jurídico, denominado pela doutrina de princípio da proteção da confiança. Instituto que, embora abordado por muitos e entendido por poucos, tem suscitado fortes controvérsias no seio da doutrina e da jurisprudência.

Recomenda a boa doutrina que o primeiro passo para uma adequada compreensão de um instituto de direito positivo é analisar o preceito legal em que veiculado. Assim, seguindo essa trilha, começo analisando o conteúdo veiculado pelo art. 146 do CTN, que tem o seguinte teor, *ipsis litteris*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (grifos não originais)

É inquestionável que o dispositivo em apreço trata de modificação critério jurídico adotado em relação à prévio ato de lançamento tributário, realizado pela autoridade administrativa (lançamento de ofício), que a alteração do critério jurídico aplicado anteriormente seja introduzida por meio de ato de autoridade administrativa (ato de ofício) ou de decisão administrativa ou judicial, e que tanto o lançamento quanto o ato de ofício ou decisório refiram-se a um mesmo sujeito passivo.

Assim, com base no conteúdo jurídico do referido preceito legal, verifica-se que três condições deverão ser atendidas para que haja a configuração da mudança do critério jurídico, no âmbito do lançamento tributário:

- a) a primeira: haja um prévio ato de lançamento de ofício, em que a autoridade administrativa tenha adotado um determinado critério jurídico;
- b) a segunda: a modificação do critério jurídico anteriormente aplicado seja introduzida pela autoridade administrativa (mediante ato de ofício) ou pelo órgão julgador administrativo ou judicial (por meio de decisão administrativa ou judicial); e
- c) a terceira: tanto o ato de lançamento quanto o ato de ofício e as decisões administrativa e judicial refiram-se a um mesmo sujeito passivo.

Atendidas as referidas condições, o novo critério jurídico terá efeito apenas prospectivo (*ex nunc*), ou seja, somente poderá ser aplicado aos fatos jurídicos tributários ou fatos geradores futuros. Neste sentido a doutrina do Prof. José Souto Maior Borges¹ que, em relação ao significado jurídico inserto no preceito legal em comento, assim se manifestou no excerto a seguir transcrito, *in verbis*:

Esse dispositivo poderia ser assim descrito em proposições científicas adequadas à fixação de sua inteligência: uma vez adotada qualquer das alternativas de aplicação das normas gerais e abstratas direta ou indiretamente relacionadas com o lançamento, a autoridade administrativa não mais poderá substituí-la por outra alternativa se essa substituição estiver fundamentada na simples modificação dos critérios jurídicos

¹ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário 2. ed. Brasil: Malheiros, 1999, p. 285-286

*estabelecidos para a prática do lançamento. É não o pode porque **somente pode relativamente a fato jurídico tributário posterior à introdução dessa modificação inovadora.** É norma, portanto, sobre inalterabilidade do lançamento, antes que sobre sua modificabilidade. (grifos não originais)*

Em outras palavras, o novo critério jurídico não poderá ser aplicado para rever lançamento (lançamento velho) nem para lançamento novo, atinente a evento tributário ou fato gerador ocorrido antes da sua introdução no mundo jurídico. Nesta direção, é o entendimento doutrinário de Luciano Amaro², conforme trecho de sua autoria a seguir reproduzido, *ipsis litteris*:

*O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera **revisão de lançamento** com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a **fatos geradores ocorridos** antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de **lançamento**). Se, quanto ao fato gerador de **ontem**, a autoridade não pode, **hoje**, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se **resume**) à **revisão de lançamento** (velho), mas abarca a **consecução de lançamento** (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento **novo** com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para **rever lançamento velho**. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seriam apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados (grifos do original)*

Em suma, as duas relevantes doutrinas apresentam, na essência, o mesmo entendimento, entretanto, a partir de pontos de vistas distintos. Uma segundo o ângulo da permissão e a outra pelo lado da proibição.

Dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento tributário.

Embora o art. 142 do CTN que expressamente diga que a atividade de lançamento é privativa da autoridade administrativa, não se pode olvidar de que o art. 150 do mesmo diploma legal, no âmbito do lançamento por homologação atribui ao sujeito passivo competência para realizar a atividade semelhante, com exceção do ato final, que ficou reservado a autoridade administrativa. Portanto, ao invés da atividade de lançamento, no meu entendimento, o que é privativo da autoridade administrativa é o ato final do referido procedimento, ou seja, o ato de lançamento tributário, que varia conforme a modalidade de lançamento.

No lançamento ofício, como todo o procedimento de lançamento e o ato final (normalmente, o auto de infração) são realizados pelo Fisco, não há dúvida de que o critério jurídico adotado na sua feitura é da autoria da autoridade administrativa.

² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 351

O mesmo não pode ser dito em relação ao lançamento por homologação, haja vista que, nos termos do *caput* do art. 150 do CTN, embora o procedimento ou atividade do lançamento esteja a cargo do sujeito passivo, sem a participação do Fisco, a sua eficácia jurídica somente opera-se pelo ato de homologação expressa realizado pela autoridade administrativa. Em suma, é por meio do ato de homologação expressa que a autoridade administrativa manifesta a sua concordância com a atividade exercida previamente pelo sujeito passivo, aprovando-a e lhe conferindo eficácia jurídica definitiva, com extinção incondicionada do crédito tributário.

Neste sentido, o entendimento do Prof. José Souto Maior Borges³, para quem: “Basicamente, a homologação consiste no exercício de uma função administrativa cuja eficácia é, em sentido amplo, a aprovação da atividade exercida no procedimento de lançamento pelo sujeito passivo”.

Assim, fica evidenciado que é por meio do ato de homologação expressa que a autoridade administrativa confere à atividade anteriormente exercida pelo sujeito passivo o requisito de eficácia de lançamento tributário e, com a sua anuência, incorpora como seu o critério jurídico anteriormente aplicado pelo sujeito passivo na realização do prévio procedimento de lançamento.

Esse entendimento também está em consonância com a relevante doutrina do Prof. José Souto Maior Borges⁴. Segundo este autor “Praticada a homologação expressa ocorre o respectivo lançamento”. Em outro trecho deixa ainda consignado que: “A homologação ficta, pelo decurso do prazo quinquenal do art. 150, § 4º, não é lançamento. Dá-se a eficácia de acontecido a algo que efetivamente não aconteceu”.

No caso, como se trata de definição de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa, no âmbito do lançamento por homologação, somente o ato de homologação expressa passa a ser relevante, posto que na efetivação do ato de homologação ficta ou tácita, que se dá pela omissão da autoridade administrativa durante o prazo quinquenal de decadência, inexistente qualquer manifestação de concordância ou anuência por parte da dita autoridade.

Em síntese, pode-se concluir que, na esfera do lançamento tributário, o ato que define o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa varia conforme a modalidade de lançamento. No lançamento de ofício dar-se-á com a expedição do ato de lançamento, enquanto que no lançamento por homologação ocorrerá com o ato de homologação expressa expedido pela autoridade administrativa.

No presente contraditório, como a questão de fundo gira em torno do lançamento por homologação, recairá sobre esta modalidade de lançamento o foco da presente análise, especialmente, o lançamento por homologação concernentes aos tributos devidos na operação de importação.

Do ato de homologação expressa no lançamento dos tributos incidentes na operação de importação.

É cediço que os tributos incidentes na operação de importação, bem como as penalidades por infração ao controle aduaneiro, estão sujeitas ao lançamento por homologação. Além disso, ficou demonstrado que, neste modalidade de lançamento, é o ato de homologação expressa, expedido pela autoridade administrativa, que lhe confere eficácia jurídica,

³ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário 2. ed. Brasil: Malheiros, 1999, p. 388

⁴ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário 2. ed. Brasil: Malheiros, 1999, p. 388

produzindo os seguintes efeitos jurídicos: (i) extinção em definitivo o crédito tributário; e (ii) definição do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa.

Entretanto, em face das peculiaridades das etapas que envolvem a atividade de controle do procedimento de lançamento dos tributos incidentes na operação de importação, cabe analisar a natureza dos atos que são exarados pela autoridade administrativa no curso do processamento do despacho aduaneiro de importação, que tem como documento base a Declaração de Importação (DI), elaborada e registrada pela pelo importador no Siscomex, e se desenvolve em duas etapas distintas:

a) a **fase conferência aduaneira**, que se inicia com registro da DI e se encerra com o ato de desembaraço aduaneiro, proferido pela autoridade fiscal; e

b) a **fase de revisão aduaneira**, que se inicia com o ato de desembaraço aduaneiro e se encerra com o ato de homologação expressa ou tácita do lançamento, que consiste no ato de conclusão tanto do procedimento de revisão quanto o próprio despacho aduaneiro.

A homologação tácita, como é sabido, dar-se-á com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contado a partir do registro da DI, sem que haja qualquer manifestação da autoridade fiscal. Este forma de homologação é irrelevante para a presente análise, que envolve a definição de critério jurídico.

Por sua vez, o ato de homologação expressa materializa-se com a manifestação da autoridade administrativa, quando concorda com o procedimento adotado pelo importador. Por este ato, entendo que o critério jurídico adotado pelo importador passa ser o mesmo aplicado pela autoridade administrativa.

Não havendo a dita homologação e apurada diferença de crédito tributário, o ato que formaliza a exigência do crédito tributário, seja proferido na fase de conferência ou fase de revisão aduaneira, com a ciência do importador, define o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa em relação a matéria analisada. Ademais, se proferido no âmbito do processo de revisão aduaneira, põe fim, simultaneamente, ao procedimento de revisão e ao despacho aduaneiro (art. 570, § 3º, do RA/2002).

Da natureza do ato de desembaraço aduaneiro.

Nos termos do art. 504 do RA/2002, a conferência aduaneira na importação, tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação. O dito procedimento encerra-se com o ato de desembaraço aduaneiro, autorizando a liberação da mercadoria (art. 511 do RA/2002).

Na prática, em raríssimas oportunidades, nesta fase do despacho aduaneiro, a autoridade aduaneira tem a oportunidade de expedir o ato de homologação expressa, principalmente, em relação à classificação fiscal adotada pelo importador, haja vista que, a partir da implantação do Siscomex importação, em 01/01/1997, em conformidade com estabelecido no art. 508 do RA/2002, a conferência aduaneira passou a ser realizada segundo critérios de seleção e amostragem, mediante a seleção da DI para um dos seguintes canais: **verde, amarelo, vermelho e cinza.**

Dessa forma, dependendo do canal de seleção da DI, varia o grau de participação da autoridade fiscal no procedimento conferência aduaneira, indo desde a completa omissão até a implementação de procedimento especial, conforme estabelecido no art. 20 da Instrução Normativa SRF 206, de 25 de setembro de 2002, a seguir transcrito:

Art 20 Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira: (Revogado pela IN SRF nº 680, de 02/10/2006)

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria,

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria,

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido nos arts. 65 a 69.

Em suma, o ato de desembaraço aduaneiro na importação, que encerra a fase de conferência aduaneira, pondo a mercadoria a disposição do importador, por si só, não tem o caráter de ato de homologação expressa do procedimento lançamento realizado pelo importador, materializado na DI, por motivo óbvio, ele apenas formaliza a autorização de entrega da mercadoria ao importador.

Nada obstante, isso não significa que, fase da conferência aduaneira, conforme anteriormente assentado, a autoridade fiscal não possa se manifestar conclusiva ou expressamente acerca de alguns dos aspectos do despacho aduaneiro, especialmente, sobre a classificação fiscal adotada pelo importador. Caso isto ocorra, entendo que está fixado um critério jurídico no âmbito do lançamento tributário.

Da natureza do ato final de revisão aduaneira.

Dessa forma, somente quando a autoridade fiscal se pronunciar de modo expresso sobre qualquer aspecto do despacho aduaneiro, inclusive a classificação fiscal adotada pelo importador, estará configurada a fixação de um critério jurídico por parte da autoridade administrativa no âmbito do lançamento por homologação dos tributos incidentes na importação.

Sem tal manifestação, enquanto não precluso o direito de o Fisco realizar o lançamento, mediante procedimento de revisão aduaneira, definido pelo art. 54⁵ do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, a autoridade fiscal poderá rever qualquer aspecto tributário ou aduaneiro do despacho, especialmente a classificação

⁵ Art 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art 44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

fiscal adotada pelo importador, e se apurada diferença de crédito tributário a maior, deverá proceder ao lançamento da diferença apurada, conforme previsto no art. 570 RA/2002, a seguir transcrito:

Art. 570 Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º), e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado. (grifos não originais).

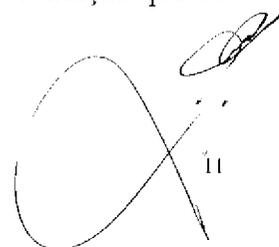
Dessa forma, o ato final da autoridade fiscal que encerra o procedimento de revisão aduaneira tem a natureza de ato de homologação expressa do lançamento por homologação dos tributos incidentes na importação, fixando o critério jurídico aplicado pela autoridade fiscal no âmbito do referido lançamento.

No presente caso, a manifestação expressa do Auditor-Fiscal responsável pela revisão aduaneira da DI nº 03/0436300-0 (consignada no Relatório de Revisão de DI de fl. 150, com data de 05/06/2003), no sentido de que a mercadoria descrita na dita DI estava corretamente declarada, ao meu sentir, representa a adoção de um critério jurídico, que define como correto o código NCM 9021.10.20, atribuído ao produto importado pela recorrente, comercialmente denominado “Faixa Ortopédica Sintética Rígida de Poliéster”.

Dos atos introdutórios da modificação dos critérios jurídicos.

Conforme já mencionado, a alteração nos critérios jurídicos tem duas fontes distintas, a saber: a) o ato de ofício prolatado pela autoridade administrativa do órgão encarregado da administração do tributo; b) a decisão administrativa ou judicial, prolatada pelo Órgão judicante administrativo ou pelo Poder Judiciário.

Em relação aos dois últimos atos, é indiferente se a decisão é de órgão julgador de primeiro ou segundo grau ou de instância superior ou especial, a condição que se exige é que ela seja definitiva e se refira ao mesmo sujeito passivo.



11

No que tange ao ato de ofício prolatado pela autoridade administrativa, em relação aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), há três modalidades de atos administrativos que podem alterar o critério jurídico anteriormente definido. Ao sentir, são os seguintes:

- a) o ato de revisão do lançamento tributário, proferido nos termos do art. 149 do CTN;
- b) o novo ato de lançamento de ofício ou ato de homologação expressa, concernente a idêntico aspecto tributário e mesmo sujeito passivo; ou
- c) a solução de consulta formulada pelo sujeito passivo, nos termos do caput do art. 46 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal (PAF) federal.

Em relação a esta última hipótese, em cumprimento ao disposto no § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por meio do § 6º do art. 14 da Instrução Normativa nº 230, de 25 de outubro de 2002 (vigente no período dos fatos), a administração tributária já se manifestou, em caráter geral, em consonância com a vedação expressa no art. 146 do CFN. Neste diapasão, confira o teor o citado preceito normativo a seguir transcrito:

Art. 14. A consulta eficaz impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consultante, da Solução de Consulta.

(...)

*§ 6º Na hipótese de alteração de entendimento expresso em **Solução de Consulta**, a **nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consultante**, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.*

(...)

No que se refere ao ato de revisão do lançamento tributário, ele deverá ser proferido nas hipóteses prevista no art. 149 do CTN. Quanto ao novo ato de lançamento de ofício ou ato de homologação expressa, só se configura a mudança de critério jurídico se houver alteração do entendimento anteriormente fixado em relação à idêntica questão fática e concernente ao mesmo sujeito passivo. No presente caso, foi exatamente o que ocorreu, conforme a seguir exposto.

Com efeito, por ocasião da conferência aduaneira da DI nº 04/0080770-4, registrada em 27/01/2004, a autoridade fiscal manifestou o entendimento de que produto importado pela recorrente estava incorretamente classificado no código NCM 9021.10.20 e que o enquadramento tarifário correto do referido produto seria no código NCM 3005.90.90, formalizando a exigência do crédito tributário, de acordo com as alíquotas definidas para o novo enquadramento.

Dessa forma, entendo que, a partir da ciência do importador, ora recorrente, referido ato introduziu de ofício um novo critério jurídico em relação a classificação do produto em tela, haja vista que a nova exigência fiscal teve por base idêntica questão fática (no caso, o mesmo produto a ser classificado) e mesmo sujeito passivo (a recorrente).

Assim, discordo do entendimento da recorrente de que o novo critério jurídico fora introduzido pela Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DIANA nº 151, de 2004, resultado da consulta por ela formulada.

Na verdade, antes da expedição da referida Solução de Consulta, a autoridade fiscal da Unidade de despacho (Saana da DRF/Itajaí), já definira, por meio do ato exigência de diferença de crédito tributário, formalizada no curso da conferência aduaneira da DI nº 04/0080770-4, o novo critério jurídico, o qual foi apenas ratificado pela citada Solução de Consulta.

Das alegações da recorrente.

Alegou a recorrente que a DI nº 03/0436300-0, registrada em 24/05/2003, foi submetida, na Unidade de despacho, a procedimento de revisão aduaneira, tendo a autoridade fiscal revisora concluído que a mercadoria nela descrita estava corretamente declarada. Com base no resultado desse procedimento, entende a recorrente que a autoridade administrativa adotou um critério jurídico, definindo como correto o enquadramento tarifário do produto por ela importado no código NCM 9021.10.20, extinguindo em definitivo o crédito tributário, pela homologação expressa. Por conseguinte, segundo a recorrente, o novo critério jurídico introduzido pela Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DIANA nº 151, de 2004, que alterou o anterior, atribuindo novo enquadramento tarifário para o produto (código NCM 3005.90.90), não pode ser aplicado às DI registradas anteriormente a data de sua edição (20/05/2004), mas somente às importações do referido produto realizadas após a referida data.

De fato, consta do citado Relatório de Revisão Aduaneira de fl. 150, elaborado, em 05/06/2003, que o Auditor-Fiscal responsável pela revisão da DI nº 03/0436300-0, a informação de que a mercadoria descrita na dita DI estava corretamente declarada.

No meu entendimento, tal relatório veicula o ato de homologação expressa da atividade de lançamento anteriormente realizada pelo sujeito passivo, confirmando a atividade de constituição do crédito tributário, extinguindo-o em definitivo, nos termos do inciso VII do art. 156 do CTN.

Cabe destacar que, em relação a esse específico ponto (ato de homologação expressa) não há dissenso, conforme excerto a seguir transcrito, extraído do voto do Relator: "(...) em relação à Declaração de Importação nº 03/0436300-0 há que se afastar as exigências, pois foi submetida a revisão aduaneira conclusiva, sendo considerada homologada".

Dessa forma, no caso em tela, tenho por atendidas todas condições necessárias e suficientes para aplicação da norma proibitiva inserta no art. 146 do CTN, posto que:

- a) o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa diz respeito à prática do ato de lançamento tributário, no caso, ato de homologação expressa formalizado por meio do Relatório de Revisão de DI de fl. 150;
- b) a alteração do critério jurídico anterior foi introduzida pela autoridade administrativa (mediante ato de ofício), por meio do ato de exigência do crédito tributário, formalizada no curso da conferência aduaneira da DI nº 04/0080770-4; e



13

c) tanto o ato de conclusão da revisão aduaneira da DI nº 03/0436300-0 quanto o ato de exigência do crédito tributário realizado no curso da conferência aduaneira da DI nº 04/0080770-4, referem-se ao mesmo sujeito passivo (a ora recorrente) e a idêntica questão fática, no caso a importação a classificação fiscal do produto denominado comercialmente de "Faixa Ortopédica Sintética Rígida de Poliéster".

Entretanto, há uma ressalva importante a ser feita. Por ocasião do procedimento de revisão aduaneira, a autoridade fiscal só se manifestou quanto ao correto enquadramento tarifário do produto no código NCM 9021.10.20.

Acontece que o presente lançamento também alcançou às DI de nºs 00/0533795-4/001, 00/1037064-6/001, 00/1223695-5/001 e 01/1113330-5/001, onde o referido produto foi classificado no código NCM 9021.19.20. Especificamente, sobre esta classificação fiscal, não há notícias nos autos de que houve manifestação da autoridade fiscal a respeito. Conseqüentemente, em relação a tais DI, não há que se falar em mudança de critério jurídico.

Por tal motivo, entendo que assiste razão, em parte, a recorrente, pois, no caso em tela, só houve mudança de critério jurídico em relação às DI de nºs 02/0999471-6/001 e 03/0436300-0/001, onde o referido produto foi classificado no código NCM 9021.10.20. Como no Acórdão recorrido já foi afastado os créditos atinentes a última DI, no presente julgamento, resta ser excluídos do lançamento em apreço apenas os créditos relativos à DI de nº 02/0999471-6/001.

Da aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

No que concerne a aplicação da multa de ofício em epígrafe, como o produto foi corretamente descrito na DI e não ficou comprovado dolo ou má-fé do importador, ela deve ser afastada, pois encontram-se atendidas as circunstância excludentes estabelecidas no item 1^o do Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997, que se encontrava vigente na data do registro das DI de nºs 00/0533795-4/001, 00/1037064-6/001, 00/1223695-5/001 e 01/1113330-5/001.

Cabe esclarecer que o referido ADN vigeu até 27/08/2001, quando foi tacitamente revogado pelo § 2^o do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Ademais, em cumprimento ao disposto no referido preceito legal, em 11 de setembro

⁶ O item 1 do referido ADN tem a seguinte redação: " O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no art. 112 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e art. 107, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração punível com as multas previstas no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

(...)"

⁷ § 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis

de 2002, o citado ADN foi expressamente revogado pelo art. 2º⁸ do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 13, de 2002.

Assim, considero indevida a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta cinco por cento), por declaração inexata, incidente sobre a diferença dos impostos lançados, com base em fatos geradores anteriores a 27/08/2001, data da vigência do § 2º do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, caso em que se enquadra as DI mantidas no presente lançamento.

Da aplicação da multa por classificação incorreta.

A penalidade em epígrafe, foi introduzida no mundo jurídico em 27/08/2001, por meio do inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a seguir transcrito:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria.

I- classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria,

(...) (grifos não originais)

Dessa forma, como da data do registro das DI de nºs 00/0533795-4/001, 00/1037064-6/001, 00/1223695-5/001 e 01/1113330-5/001, ainda se encontrava em vigor a referido preceito legal, é indevida a aplicação da referida multa.

Da cobrança dos juros moratórios.

Nos termos dos arts. 106 e 242 do RA/2002, o vencimento dos impostos devidos na operação de importação (II e IPI) ocorre no dia do registro da DI. Senão, confira o teor dos referidos preceitos normativos, a seguir transcritos:

Art. 106. O imposto será pago na data do registro da declaração de importação (Decreto-lei No 37/66, art. 27).

(...)

Art. 242. O imposto será recolhido por ocasião do registro da declaração de importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 26, inciso I)

No que tange ao cálculo dos citados juros moratórios, a partir de 1º de janeiro de 1997, foi fixado percentual da taxa Selic, conforme exposto no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

⁸ Art. 2º Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso

()

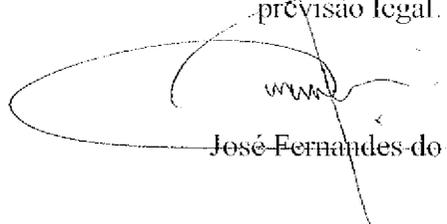
§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Com tais considerações, fica cabalmente demonstrado que é devida a cobrança dos juros moratórios, calculados com base na taxa Selic, sobre o valor dos impostos exigidos no presente lançamento, a partir do mês seguinte a data do registro das mencionadas DI, que corresponde ao dia de vencimentos dos impostos devidos.

II- DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso Voluntário e reformar o Acórdão recorrido, para excluir do presente lançamento:

- a) o Imposto sobre a Importação (II), referente a DI de nº 02/0999471-6/001, com respaldo no art. 146 do CTN;
- b) a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), com amparo no entendimento exarado no ADN Cosit nº 10, de 1997; e
- c) a multa por classificação incorreta do produto na NCM, por falta de previsão legal.


José Fernandes do Nascimento